GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33901C
Inscrit le 20 janvier 2014

Audience publique du 2 décembre 2014

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 18 décembre 2013 (n° 30851 du rôle)
dans un litige ayant opposé
la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., …,
au directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 33901C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 20 janvier 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances du 8 janvier 2014, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 18 décembre 2013 (n° 30851 du rôle) dans un litige ayant opposé la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son gérant actuellement en fonction, aux bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus des capitaux de l'année 2006, bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 et bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous émis le 3 novembre 2011 par le bureau d'imposition Sociétés … de l'administration des Contributions directes, le tribunal ayant, par réformation des bulletins déférés, dit que c'était à tort que la qualification de distribution cachée de bénéfices en relation avec l'achat de l'immeuble sis à…, avait été retenue et renvoyé le dossier à l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 18 février 2014 par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER le 17 mars 2014 ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 avril 2014 par Maître Marc KLEYR au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Tom KERSCHENMEYER, en remplacement de Maître Marc KLEYR, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 avril 2014.

Par acte reçu par-devant Maître … …, notaire de résidence à …, le 5 décembre 2006, la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *société* ... », acheta à Madame AAA une maison d'habitation avec place ainsi que toutes autres appartenances et dépendances, sise à …, inscrite au cadastre de la commune de …, section A de ..., sous le numéro ..., au lieu-dit « *rue* ... », d'une contenance de 9,90 ares, au prix de ... €.

Le 6 décembre 2007, la société ... déposa au bureau d'imposition Sociétés … de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2006. En date du 4 mai 2011, elle soumit entre autres une déclaration rectifiée pour la même année d'imposition.

Le 28 juin 2011, le bureau d'imposition, en application du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », informa la société ... qu'il envisageait de s'écarter sur certains points de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2006 remise en date du 4 mai 2011 et l'invita à lui faire parvenir ses observations et objections éventuelles pour le 20 juillet 2011 au plus tard. Le bureau releva notamment que le prix à considérer pour l'acquisition de l'immeuble sis à ..., s'élèverait à ... € et que la différence entre ce montant et le prix d'acquisition serait à qualifier de distribution cachée de bénéfices.

Par courrier de son mandataire du 1er août 2011, la société ... prit position par rapport au courrier du bureau d'imposition précité du 28 juin 2011 tout en soumettant un rapport d'un expert indépendant évaluant le prix d'acquisition de l'immeuble précité ainsi que deux offres d'achat de deux autres promoteurs immobiliers pour le même terrain.

Par courrier du 7 octobre 2011, le bureau d'imposition informa la société ... qu'il envisageait de retenir comme valeur de l'immeuble sis à ..., le montant de ... € et que la différence entre le prix de vente et le montant à retenir serait à qualifier de distribution cachée de bénéfices. Il l'invita à formuler ses objections jusqu'au 26 octobre 2011 au plus tard.

Le 24 octobre 2011, le mandataire de la société ... s'adressa au bureau d'imposition afin de lui communiquer des observations complémentaires ainsi que deux calculs de faisabilité du projet immobilier à réaliser.

Le 3 novembre 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006, dans le cadre desquels une valeur de ... € a été reconnue comme prix d'acquisition de l'immeuble litigieux et le solde de ... € a été requalifié en distribution cachée de bénéfices en faveur de Madame AAA et soumis à la retenue à la source afférente.

Par courrier de son mandataire du 30 novembre 2011, la société ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation contre les bulletins d'imposition précités.

Le directeur n'ayant pas statué sur sa réclamation, la société ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 juillet 2012, inscrite sous le numéro 30851 du rôle, fit introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus des capitaux de l'année 2006, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année

2006, tous émis le 3 novembre 2011, ainsi que contre une décision implicite, ainsi qualifiée, du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation du 30 novembre 2011.

Dans son jugement du 18 décembre 2013, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, au fond, le déclara partiellement justifié et, par réformation des bulletins déférés, dit que c'était à tort que la qualification de distribution cachée de bénéfices en relation avec l'achat de l'immeuble sis à ..., avait été retenue, rejeta la demande de la société ... en allocation d'une indemnité de procédure et renvoya le dossier à l'administration des Contributions directes en prosécution de cause.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 janvier 2014, l'Etat a fait relever appel de ce jugement du 18 décembre 2013.

L'intimée soulève un moyen d'irrecevabilité de l'appel tiré du fait que l'Etat ne serait pas représenté par son ministre d'Etat, mais par son ministre des Finances et ce au mépris des articles 163 et 164 du Nouveau code de procédure civile (NCPC). Elle soutient à cet égard que la répartition des pouvoirs décisionnels à l'intérieur de la sphère étatique serait sans influence sur la détermination du ministre apte à représenter l'Etat en justice, de manière que, même si le ministre des Finances pouvait décider de relever appel contre un jugement du tribunal administratif, il ne représenterait pas pour autant l'Etat dans la procédure engagée. Or, seul le ministre d'Etat pourrait valablement représenter l'Etat en justice.

L'article 39, paragraphe 4, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après la « *loi du 21 juin 1999* », dispose que « *la requête d'appel doit être signée par un avocat, inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des ordres des avocats, ou par le délégué du Gouvernement ayant reçu mandat exprès à cet effet de l'Etat* », tandis que l'article 40 de la même loi dispose comme suit :

« *La signature de l'avocat ou du délégué du Gouvernement au bas de la requête ou des mémoires vaut constitution et élection de domicile chez lui.*

Si l'Etat relève appel par voie du délégué du Gouvernement, le mandat du membre du gouvernement dont émane la décision en cause doit figurer en annexe de la requête d'appel, à peine d'irrecevabilité ».

Il découle de ces dispositions légales que par rapport à un recours dirigé contre un acte décisionnel émanant de l'administration des Contributions directes, corps de fonctionnaires faisant partie intégrante de l'Etat, lequel doit partant être considéré lui-même comme partie à l'instance, la représentation de l'Etat en tant qu'appelant est assurée par le ministre dans la compétence duquel tombe l'administration des Contributions directes, en l'occurrence le ministre des Finances, la compétence pour conférer le mandat pour relever appel impliquant que le même délégué du gouvernement agissant sur base de ce mandat représente également l'Etat dans le cadre de cette instance. Ces dispositions spécifiques à la procédure contentieuse devant les juridictions administratives excluent dès lors l'application à cet égard des articles 163 et 164 NCPC.

Le moyen d'irrecevabilité de l'intimée est partant à rejeter et l'appel est à déclarer recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

L'Etat considère d'abord que le tribunal aurait à juste titre conclu que les liens unissant la venderesse, Madame AAA, à la société ... seraient suffisamment étroits pour que la première nommée puisse être qualifiée d'intéressée au sens de l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », vu qu'elle aurait détenu, au moment de la vente immobilière du 5 décembre 2006, une participation de

25% dans la société DDD s.à r.l., ci-après désignée par la « *société DDD* », ayant elle-même détenu 199 sur 200 des parts de la société ..., les autres parts de la société DDD ayant été détenues par Monsieur … BBB pour un quart et Mesdames … et … BBB, tous descendants en ligne directe de Madame AAA, chacune pour un quart.

D'un autre côté, l'intimée relève appel incident dans la mesure où le jugement entrepris a retenu que les liens l'ayant unie à la venderesse auraient été suffisamment étroits pour que cette dernière puisse être qualifiée d'intéressée au sens de l'article 164 (3) LIR. Elle souligne d'abord que Madame AAA n'aurait jamais détenu une participation dans son capital, de manière qu'elle n'aurait pas eu la qualité d'associé ni de sociétaire à son égard, mais que ladite personne aurait seulement eu une participation minoritaire de 25% dans la société DDD. En outre, si l'administration avait qualifié ladite venderesse d'intéressée au sens de l'article 164 (3) LIR, le concept de la distribution cachée de bénéfices exigerait que ce soit en dernier lieu toujours un associé de la société concernée qui ait retiré un avantage. Il serait en effet difficilement concevable comment l'intimée aurait pu être obligée à opérer une retenue à la source sur base des articles 97 et 146 LIR par rapport à un paiement à une tierce personne. L'intimée ajoute qu'il faudrait examiner la situation *in concreto* et que Madame AAA aurait cédé l'intégralité de sa participation minoritaire dans la société DDD le 2 janvier 2007, soit moins d'un mois après la vente litigieuse, ce qui prouverait qu'elle n'aurait pas eu « *d'attache particulière à la société ...* » et que les conditions pour une distribution cachée ne seraient pas remplies, puisque les responsables de la société ..., s'ils avaient eu l'intention de faire bénéficier Madame AAA d'une distribution cachée, auraient facilement pu attendre jusqu'après la date de la cession pour faire acter l'acquisition immobilière en question.

Etant donné que l'intimée a obtenu gain de cause en première instance en ce que son recours a été déclaré partiellement justifié et qu'un appel incident doit être dirigé contre un élément du dispositif du jugement ayant fait grief à la partie qui entend interjeter appel et non pas exclusivement contre certains motifs à sa base, l'appel incident doit être déclaré irrecevable pour ne pas être dirigé contre un élément du dispositif causant grief à l'intimée. En effet, le tribunal a retenu que c'était à tort que les bulletins déférés avaient retenu la qualification de distribution cachée de bénéfices en relation avec l'achat de l'immeuble sis à .... Cependant, dans la mesure où l'argumentation à la base de cet appel incident reprend un moyen déjà soulevé par cette partie à l'appui de son argumentation en première instance, la Cour procédera à l'examen de son bien-fondé en tant que moyen réitéré en instance d'appel.

Aux termes de l'article 164 (3) LIR, « *les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité* ».

Le terme « *notamment* » utilisé par la seconde phrase de l'article 164 (3) LIR indique, confirmé par les travaux parlementaires, que, conformément à un choix délibéré du législateur, cette formulation est générale afin de permettre « *à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce* » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571^4, *ad* art. 239, p. 3).

Le cercle de personnes bénéficiaires d'avantages dont l'article 164 (3) LIR autorise la requalification en distributions cachées est ainsi délimité par cette disposition aux associés, sociétaires et intéressés de l'entité sociale visée.

Etant donné que Madame AAA n'a à aucun moment détenu des parts de capital, des parts bénéficiaires ou d'autres participations dans le capital de la société ..., la Cour partage

l'analyse du tribunal qu'elle n'est pas à qualifier d'associée ou de sociétaire de cette société au sens de l'article 164 (3) LIR, cette qualité revenant à la société DDD, de manière que la question litigieuse en l'espèce revient à vérifier si elle est susceptible d'être qualifiée d'intéressée au sens de ladite disposition.

Comme le tribunal l'a relevé à juste titre, la notion d' « *intéressé* » n'est pas définie par l'article 164 (3) LIR ni par une autre disposition de la LIR et elle fait partie, conformément à un choix délibéré du législateur, d'une formule générale afin de permettre « *à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce* » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive.

En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause que la venderesse du terrain litigieux, si elle n'était pas directement liée à la société ... en tant qu'associée, détenait indirectement une participation dans le capital de cette société à travers la société DDD, détentrice de 199 parts sociales sur 200 dans le capital de la société ..., dans laquelle elle détenait au moment de la vente litigieuse une participation de 25 %. Il s'y ajoute que les autres 75 % du capital de la société DDD étaient détenus à parts égales par le fils et deux petites-filles de la venderesse. Finalement, les premiers juges ont relevé à juste titre que Monsieur Robert BBB, fils de la venderesse et, tel que relevé ci-avant, associé de la société DDD à hauteur de 25 % du capital social, avait représenté la société ..., en sa fonction de gérant unique avec pouvoir de l'engager par sa seule signature, lors de la vente litigieuse. Dans ces conditions, la Cour rejoint la conclusion des premiers juges que les liens unissant la venderesse à la société ... étaient suffisamment étroits pour que la première nommée puisse être qualifiée d'intéressée par rapport à la société ... au sens de l'article 164 (3) LIR.

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par l'argumentation de l'intimée relative au défaut de la qualité d'associée dans le chef de Madame AAA par rapport à elle. En effet, l'article 164 (3) LIR n'impose pas une relation directe entre la société ou la collectivité ayant attribué l'avantage sans contre-partie réelle et le bénéficiaire de ce dernier, mais pose seulement la condition que l'attribution d'un tel avantage par la société soit motivée par le seul lien participatif d'un associé ou sociétaire, de manière que l'octroi dudit avantage à une autre personne ayant des liens suffisamment étroits avec l'associé ou sociétaire puisse également être considéré comme distribution cachée si la relation économique entre ledit octroi et le lien participatif se trouve vérifiée d'après les éléments de l'espèce.

Il s'ensuit que la condition tenant à l'existence d'un lien participatif se trouve vérifiée en l'espèce et il convient dès lors d'examiner si un avantage sans contre-partie effective a été accordé en l'espèce.

A cet égard, l'Etat reproche au tribunal d'avoir considéré que le prix de vente de ... € stipulé dans l'acte de vente du 5 décembre 2006 était justifié et que cette vente n'aurait pas donné lieu à une distribution cachée de bénéfices. Il soutient que, dans le cadre de l'appréciation du prix d'acquisition, il faudrait prendre en compte la valeur du terrain en question dans l'état où il se trouvait en l'année 2006 et non pas celle qui pourrait lui être attribuée en cas de rénovation ou de démolition de la bâtisse existante ou de modification du plan d'aménagement général de la commune de ... (PAG). L'Etat renvoie à l'article 27 (2) LIR et au § 10 (2) de la loi d'évaluation des biens et valeurs du 16 octobre 1934, dite « *Bewertungsgesetz* », en abrégé « *BewG* », qui imposeraient la prise en compte des qualités propres du bien en question et de toutes les circonstances qui se répercutent sur le prix, mais prévoiraient l'exclusion de toutes les circonstances et conditions anormales ou personnelles. Il se dégagerait des indications de la section des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes que le prix de vente litigieux retenu dans l'acte du 5 décembre 2006 dépasserait de loin le prix du marché pratiqué à l'époque pour des immeubles similaires situés dans la même localité et que le prix fixé s'expliquerait plutôt par les liens d'association et de parenté entre les différents acteurs en cause. Ces mêmes constatations

seraient confirmées par le rapport d'expertise de Monsieur FFF établi à la demande de l'administration des Contributions directes le 3 octobre 2011.

L'Etat fait valoir que le tribunal aurait écarté à tort ce rapport au motif qu'il n'avait pas été dressé par un expert assermenté en se prévalant de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, lequel instaurerait le principe de la liberté de la preuve en matière fiscale, de manière qu'un rapport commandé unilatéralement par l'administration pourrait être pris en considération par le juge s'il a été dûment communiqué et librement discuté entre parties, l'Etat ajoutant qu'au vœu de la jurisprudence, le serment à prêter par un expert ne constituerait pas une formalité d'ordre public en matière de contentieux administratif. Il indique encore que l'expert FFF serait à tort discrédité par l'intimée, qu'il serait fréquemment sollicité par les juridictions civiles pour réaliser des évaluations immobilières et qu'il figurerait sur la liste actualisée des experts assermentés dans la branche du bâtiment, du génie civil et de la construction. Par voie de conséquence, ce serait à tort que le tribunal s'est fondé sur le seul rapport de l'expert assermenté GGG du 26 juillet 2011 et sur l'appréciation y contenue que le projet immobilier de la société ... serait réalisable et susceptible de dégager des bénéfices dans le cadre de la variante prévoyant la rénovation de la bâtisse existante et la construction d'une extension conformément au PAG existant, l'Etat soutenant que cette appréciation quant à la valeur de l'immeuble en cas de démolition de la bâtisse existante ou de sa rénovation ne serait pas pertinente alors qu'il s'agirait en l'espèce de déterminer la valeur vénale de l'immeuble existant au moment de la vente et non pas d'apprécier la réalisabilité d'un projet immobilier envisagé par l'intimée. L'Etat relève pareillement que le rapport GGG tablerait sur un résultat escompté, en cas de rénovation de la bâtisse existante et d'absence de modification du PAG, de l'ordre de ... €, ce qui donnerait un bénéfice de l'ordre de … € après déduction du prix de vente de ... €, tandis que la société ... aurait fait état d'un propre calcul de rentabilité du 18 octobre 2011 aboutissant à un bénéfice de l'ordre de ... € par référence à une étude de faisabilité d'un projet immobilier effectuée par l'entreprise XY retenant des frais de construction de ... €, largement inférieurs à ceux établis par les experts FFF et GGG.

D'après l'Etat, les autres éléments de comparaison présentés par l'intimée pour justifier le prix de vente litigieux ne seraient pas pertinents. Ainsi, l'acte de vente du 22 octobre 2008, les annonces immobilières publiées sur un site internet en 2011 et 2012 et les offres de prix de deux sociétés versées au dossier seraient largement postérieures à la date de la transaction immobilière litigieuse. Certains éléments soumis par l'intimée démontreraient par contre que le prix de vente de ... € payé pour l'objet immobilier en cause serait surfait par rapport au prix du marché, au motif qu'une vente du 20 décembre 2007 d'une maison d'habitation avec place d'une contenance de 6,54 ares aurait été effectuée au prix de ... €, soit +/- ... €/are, et qu'une vente du 22 octobre 2008 ayant porté sur deux immeubles avec place d'une contenance de 20 ares, terrain pour lequel une autorisation de construire pour un immeuble résidentiel avait déjà été accordée, aurait été faite au prix par are de ... €, tandis que la vente litigieuse de 9,90 ares au prix de ... € aboutirait à un prix par are de ... € et partant largement supérieur. Même si l'expertise réalisée par l'expert III, soumise en cause par l'intimée en instance d'appel, tentait de démontrer, tout comme celle de l'expert GGG, la faisabilité des projets immobiliers prétendument envisagés par l'intimée malgré le prix d'acquisition élevé retenu dans l'acte en cause du 5 décembre 2006, aucun de ces projets n'aurait été ne fût-ce qu'entamé depuis l'acquisition, de manière que l'expertise III serait à rejeter pour défaut de pertinence.

L'Etat ajoute que Madame AAA s'était encore réservée un droit d'habitation et de jouissance personnel, viager et gratuit sur l'immeuble vendu et que cette circonstance devrait être considérée comme étant de nature à réduire le prix de vente à considérer et à rendre incertaine la réalisation des projets immobiliers envisagés par l'intimée.

L'Etat conclut qu'au vu de l'ensemble des éléments en cause, le bureau d'imposition aurait valablement pu douter de la réalité économique de l'opération de vente litigieuse et procéder à une réévaluation du prix de vente manifestement surfait eu égard aux prix du marché immobilier pratiqués à l'époque, de manière que le jugement entrepris devrait être réformé en ce sens.

L'article 59 de la loi du 21 juin 1999 dispose en son alinéa 1er que « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration,* (…) » et en son alinéa 3 que « *la preuve peut être rapportée par tous les moyens, hormis le serment* ».

Cette disposition consacre ainsi le principe de la liberté de la preuve dans le cadre du contentieux des impôts directs devant les juridictions administratives et l'administration bénéficie partant également de ce principe dans le cadre de la preuve mise à sa charge des faits déclenchant l'obligation fiscale. Dès lors, une expertise confectionnée par un homme de l'art suite à une demande afférente de l'administration n'est pas à écarter comme moyen de preuve sur base du seul motif tiré du fait que son auteur ne figure pas sur la liste des experts assermentés, mais elle constitue un moyen de preuve admissible auquel le juge accordera le poids qu'il entend lui conférer dans le cadre de son pouvoir souverain d'appréciation des preuves lui soumises. L'expertise FFF ne saurait partant pas être écartée *de plano* du débat sur base de ce motif.

La société ... conclut néanmoins au rejet de cette expertise en épinglant le fait que malgré sa rédaction avec l'envoi du courrier du 7 octobre 2011, elle ne lui aurait pas été soumise en vue d'une prise de position avant l'émission des bulletins d'impôt entrepris. Elle-même n'aurait dès lors pas disposé de tous les éléments et informations lui permettant de comprendre, avant sa prise de position, les raisons de l'intention de l'administration de lui imposer une charge patrimoniale plus lourde. Pareille façon de procéder l'aurait empêchée d'exercer utilement ses droits de la défense et s'analyserait partant en une violation du § 205 (3) AO.

Ce moyen est cependant à écarter, étant donné qu'un non-respect du § 205 (3) AO à travers le défaut, par l'administration compétente, de communiquer au contribuable des éléments de preuve sur lesquels elle entend se baser pour l'imposition est de nature à affecter la validité de l'acte décisionnel pris à l'issue de la procédure ainsi viciée, mais ne saurait empêcher la prise en compte de cet élément de preuve à un stade ultérieur de la procédure après que le contribuable ait pu en prendre utilement connaissance et développer son argumentation y relativement. L'intimée limite pourtant son moyen au point de voir écarter l'expertise FFF sur base de ce seul paragraphe.

Il s'ensuit que c'est à tort que les premiers juges ont écarté en l'espèce l'expertise FFF et qu'ils se sont fondés sur le seul rapport GGG pour écarter la qualification de distribution cachée à l'égard d'une partie du prix d'acquisition de l'immeuble en cause.

Il convient de rappeler ensuite que, conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre

deux entités liées (Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2012, v° Impôts, n° 351 et autres décisions y visées).

En l'espèce, les parts de l'intimée furent détenues à raison de 99,5% par la société DDD dont les parts étaient détenues à l'époque de la vente immobilière en cause du 5 décembre 2006 à parts égales par Madame AAA, son fils et ses deux petites-filles, de manière que la première nommée détenait une participation indirecte dans le capital social de l'intimée et qu'elle était à qualifier comme intéressée au sens de l'article 164 (3) LIR. Par voie de conséquence, une situation où un avantage sans contre-partie effective aurait *a priori* pu être alloué se trouvait vérifiée.

Dans le cadre de la vérification de la correspondance du prix de vente du bien immobilier en cause aux conditions du marché, le bureau d'imposition a, dans un premier temps, d'après les éléments du dossier fiscal soumis à la Cour, pris des renseignements auprès d'une agence immobilière et examiné certaines offres de ventes pour conclure à une valeur réelle du terrain en cause de ... € en prenant comme point de départ un prix par m2 évalué à … € et une surface utile de 750 m2, le tout sur base de l'hypothèse de la démolition de tout le construit existant sur la parcelle en question. Le bureau d'imposition a cependant en sus demandé à Monsieur FFF de procéder à une évaluation du terrain en cause ayant fait l'objet de la cession du 5 décembre 2006. Dans le cadre de son expertise, Monsieur FFF englobe dans son évaluation tant la parcelle n° ... cédée que la parcelle n° ... entourant la première sur une face latérale et sur la face arrière, soit une surface globale de 26,6 ares et conclut, sur base de l'hypothèse d'une démolition des constructions existantes et de la construction d'un nouveau complexe immobilier d'une surface bâtie de 488 m2, à une valeur de ... € pour l'ensemble formé par ces deux parcelles.

Ces éléments doivent être considérés comme un ensemble d'indices suffisants pour que le bureau d'imposition ait pu légitimement mettre en question la correspondance du prix de ... € pour la seule parcelle n° ... au prix du marché de l'époque et informer l'intimée de son intention de requalifier une partie du prix d'acquisition en distribution cachée de bénéfices, sauf par cette dernière de justifier de la correspondance de ce prix de vente aux conditions du marché.

Afin de corroborer la réalité du prix d'acquisition de ... €, l'intimée avait présenté au bureau d'imposition l'expertise GGG, ainsi que deux offres de rachat et son propre calcul de rentabilité suite à cette acquisition.

En premier lieu, il échet de préciser que la seule parcelle n° ... a fait l'objet de la cession du 5 décembre 2006 tandis que la parcelle adjacente n° ... est restée, d'après les éléments soumis en cause, la propriété de Madame AAA, et qu'aucun élément en cause ne permet d'admettre que l'intimée aurait acquis depuis lors des droits sur la parcelle n° ... qui lui permettraient de l'incorporer dans un projet immobilier plus large. Dans ces conditions, la valeur de la parcelle n° ... doit être évaluée sur base de la seule surface de cette parcelle en faisant abstraction de possibilités de constructions plus étendues qui découleraient de l'incorporation de la parcelle n° ... dans un projet immobilier à réaliser sur la parcelle n° ....

En deuxième lieu, la Cour ne peut suivre l'argumentation étatique suivant laquelle il faudrait, dans le cadre de l'appréciation quant au prix d'acquisition, prendre en compte la valeur du terrain en question dans l'état où il se trouvait en l'année 2006 et non pas celle qui pourrait lui être attribuée en cas de rénovation ou de démolition de la bâtisse existante ou de modification du PAG. En effet, l'article 27 (2) LIR et le § 10 (2) BewG, auxquels l'Etat renvoie expressément, imposent la prise en compte des qualités propres du bien en question et de toutes les circonstances qui se répercutent sur le prix dans la détermination de la valeur estimée de réalisation ou de la valeur vénale d'un bien. Or, conformément aux usages du marché immobilier, la valeur d'un bien immobilier comportant un terrain et des

constructions existantes est fonction non seulement de la consistance des constructions existantes mais également du potentiel de développement du terrain suite à une modification ou un remplacement intégral des constructions, étant donné qu'un acquéreur pour qui le bien représente un investissement détermine le prix qu'il est disposé à payer pour un bien immobilier en fonction non seulement des volumes construits mais surtout de ceux potentiellement à construire et des affectations qu'il pourra réaliser de manière rentable.

Dans cette optique élargie, il convient de comparer d'abord les études FFF et GGG.

L'étude FFF pêche par le fait d'être fondée sur une utilisation des deux parcelles susvisées et de tabler ainsi sur une surface bâtie enjambant en partie sur la parcelle n° ... et sur un aménagement partiel des emplacements de stationnement sur cette parcelle. Elle admet ainsi une surface bâtie de 488 m2 et une surface utile vendable de 1.293 m2 laquelle, sur base d'un prix au m2 de ... € que cet expert présente comme correspondant au « *prix au m2 des appartements construits en 2006 dans la localité de ...* », permettrait de réaliser un chiffre d'affaires de ... € auquel il faudrait ajouter … € pour les ventes de garages et d'emplacements pour aboutir à un total des ventes à réaliser de … €. La même expertise évalue le coût de la nouvelle construction à … € sur base d'un coût par m3 construit de … € pour le hors-sol et de … € pour les sous-sols. En ajoutant les frais accessoires, l'expert FFF aboutit ainsi à un coût total d'un projet de nouvelle construction de … €. Il inclut alors dans son calcul un bénéfice escompté de 20% du total des ventes, soit … € pour conclure à un prix du terrain de … €, frais d'acte compris.

L'expertise GGG prend par contre en compte la seule parcelle n° ... et fonde ses calculs dès lors sur une surface bâtie de 297 m2 et une surface utile de 859,89 m2 après une déduction de 5% de la surface à construire brute pour tenir compte d'un éventuel plan d'aménagement partiel devant être réalisé. Il se fonde sur un prix de vente bien supérieur de … €/m2, mais estime également le prix unitaire de la construction au montant uniforme de … €/m3, de manière à escompter un produit de ventes de l'ordre de … € par rapport à un coût de la construction de … € et à un coût total du projet de … €. La différence entre ledit produit et le coût total qui se ramène à … € correspond approximativement au prix d'acquisition de la parcelle en question. Il est vrai que l'expertise GGG ne fait pas état d'un bénéfice réalisable grâce à un projet de nouvelle construction, mais elle se fonde sur des coûts accessoires (frais d'architecte et administratifs, frais de mise en vente et frais financiers) qui sont de quelque … € supérieurs à ceux mis en compte dans l'expertise FFF.

Un aspect essentiel qui différencie pourtant l'expertise GGG de l'expertise FFF réside dans la prise en compte par la première du scénario de la rénovation de la maison existante et du remplacement des seules annexes par une construction nouvelle. Sur base d'une estimation du produit des ventes à … € et du coût total de … €, l'expertise GGG aboutit à un résultat de … €, ce qui permettrait de réaliser un bénéfice de l'ordre de … € après déduction du prix d'acquisition litigieux de ... €.

L'intimée a soumis en instance d'appel un autre rapport de l'expert assermenté III qui aboutit à des résultats similaires que l'expertise GGG sur base de prix ou valeurs unitaires similaires ou légèrement supérieurs et conclut aux possibilités de réaliser un bénéfice de l'ordre de … € en cas de démolition intégrale de l'existant et de nouvelle construction résidentielle ou un bénéfice de l'ordre de … € en cas de rénovation de la maison existante et de remplacement des annexes par une construction résidentielle.

Les deux expertises GGG et III tablent certes sur des prix et valeurs unitaires supérieurs à ceux admis par l'expert FFF, mais elles respectent cette logique tant au niveau des recettes de vente que par rapport aux coûts prévisibles d'un projet, de manière qu'abstraction même faite de la critique de l'intimée par rapport au prix de vente par m2 de ... € retenu par l'expert FFF considéré comme trop bas par elle, ces deux expertises

fournissent néanmoins des éléments suffisants permettant de conclure que le prix payé par l'intimée pour l'acquisition de la parcelle n° ... est certes consistant, mais n'empêche pas la réalisation d'un projet immobilier permettant de dégager un profit.

Il s'y ajoute que l'intimée se prévaut utilement d'une acquisition d'un terrain de l'ordre de 20 ares situé dans la même rue faite par une société de promotion immobilière fin 2008 au prix de … €. Elle explique utilement que le prix par are du terrain inférieur payé par cette société doit être entrevu dans le cadre de la situation de crise financière ayant prévalu à l'époque alors que sa propre acquisition en décembre 2006 a eu lieu à un moment où « *le marché immobilier luxembourgeois était en pleine euphorie* ».

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par le droit d'habitation que Madame AAA s'était réservée dans l'acte de vente du 5 décembre 2006. En effet, la venderesse était âgée de 90 ans au moment de la vente et elle a intégré une maison de soins dès juin 2007, de manière à ne pas avoir mis en œuvre son droit d'habitation pendant une période prolongée. Le droit d'habitation ne pouvait partant plus être considéré comme facteur essentiel pour l'admission d'une distribution cachée par le bureau d'imposition au moment de procéder aux impositions de l'intimée au titre de l'année 2006.

Ainsi, l'allocation par l'intimée à Madame AAA d'un avantage qu'un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé à un tiers et qui s'analyserait pour l'intimée en un emploi de revenus sans contrepartie effective pouvait certes être soupçonnée à un premier stade par le bureau d'imposition, mais ne se trouve pas vérifiée à suffisance de droit et de fait au vu des développements qui précèdent.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que les premiers juges ont conclu au caractère justifié du recours de l'intimée et qu'ils ont réformé les bulletins déférés en ce sens que c'est à tort qu'ils retiennent la qualification de distribution cachée de bénéfices en relation avec l'achat de l'immeuble sis à ...

Par voie de conséquence, l'appel étatique laisse d'être justifié et le jugement entrepris est à confirmer quoique pour d'autres motifs.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel principal du 20 janvier 2014 en la forme,

déclare l'appel incident de l'intimée irrecevable,

au fond, déclare l'appel principal non justifié et en déboute,

confirme le jugement dont appel,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 2 décembre 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE